Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

N° 30961 du rôle
Inscrit le 27 juillet 2012

Audience publique du 9 décembre 2013

Recours formé par
Monsieur AAA et Madame BBB , ….. (B)
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 30961 du rôle et déposée le 27 juillet 2012 au greffe du tribunal administratif par Maître Shirine Azizi, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur AAA et de Madame BBB , demeurant ensemble à ….., tendant à la réformation d'une décision du 23 mai 2012 par laquelle le directeur de l'administration des Contributions directes a rejeté leur réclamation dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques pour l'année 2008, émis le 13 janvier 2010 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 7 décembre 2012 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 7 janvier 2013 par Maître Shirine Azizi au nom des demandeurs ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Shirine Azizi et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 30 septembre 2013.

Suite au dépôt par Monsieur AAA et de Madame BBB de leur déclaration pour l'impôt sur le revenu pour l'année 2008, le bureau d'imposition Luxembourg 9, section des personnes physiques, de l'administration des Contributions directes, dénommé ci-après « le bureau d'imposition », émit le bulletin de l'impôt sur le revenu en date du 13 janvier 2010 à l'égard de Monsieur AAA dans lequel il les informa que l'imposition diffère de la déclaration sur les points suivants : « (…) *Une imposition collective des partenaires est seulement possible si les partenaires ont une résidence commune article 3bis (1)* ».

Par courrier du 1er février 2010, Monsieur AAA introduisit une réclamation, auprès du bureau d'imposition contre le bulletin précité du 13 janvier 2010, réclamation qui fut complétée par courriers du 1er avril 2010 et du 14 octobre 2010.

Le 23 mai 2012, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur » prit la décision suivante, référencée sous le numéro C 15687 du rôle :

«Le directeur des contributions,

Vu la requête introduite le 3 février 2010 par le sieur AAA, demeurant à ……, pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2008, émis le 13 janvier 2010 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition d'avoir refusé de faire droit à sa demande d'admission au bénéfice de l'imposition collective pour l'année d'imposition 2008, au motif qu'il n'aurait pas partagé de résidence commune avec sa partenaire pendant l'année litigieuse ; que de plus il se sent lésé par le fait que l'abattement pour charges extraordinaires (frais de crèche de ma fille) ne m'a pas été accordé étant donné que mes frais étaient inférieurs à ma charge normale » ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit, dans les forme et délai de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens de la réclamante, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que le réclamant et sa partenaire ont souscrit une déclaration conjointe d'engagement dans les liens d'un Pacte civil de solidarité de droit français en date du 4 mai 2006 ; qu'en outre, la déclaration de partenariat a existé du début à la fin de l'année litigieuse ;

Considérant que le réclamant a dès lors demandé d'être imposé collectivement, avec toutes les conséquences fiscales y relatives, conformément aux dispositions de l'article 3bis de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) ;

<u>En ce qui concerne le réclamant</u>

Considérant que le réclamant détient le statut d'employé public auprès du Ministère des Affaires étrangères du Luxembourg; qu'en l'occurrence il fait partie des agents diplomatiques luxembourgeois détachés auprès des Institutions européennes ;

Considérant qu'au niveau du droit interne, le §14 alinéa 2 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) prévoit entre autres que les agents de l'Etat en mission étrangère sont traités, aussi bien au sens de la loi concernant l'impôt sur le revenu, qu'au sens de la loi concernant l'impôt sur la fortune, de la même manière que les personnes qui ont leur séjour habituel à l'endroit où se trouve le Trésor public indigène en charge des rémunérations des agents de l'Etat en

mission étrangère, en l'espèce le Grand-Duché de Luxembourg; qu'au niveau du droit international, la Convention belgo-luxembourgeoise contre les doubles impositions modifiée du 17 décembre 1970 dispose en son article 27 paragraphe 2 qu' « aux fins de la Convention, les membres d'une mission diplomatique ou d'un poste consulaire d'un Etat contractant accrédités dans l'autre Etat contractant ou dans un Etat tiers, qui ont la nationalité de l'Etat accréditant, sont réputés être résidents dudit Etat s'ils y sont soumis aux mêmes obligations en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, que les résidents de cet Etat » ; qu'en l'espèce, le réclamant est à considérer comme résident du Grand-Duché de Luxembourg et que ses revenus y sont imposés, alors que le corollaire en est l'exemption de ses revenus de l'impôt de l'Etat accréditaire, tel que prévu par la Convention de Vienne du 18 avril 1961 ;

<u>En ce qui concerne la partenaire du réclamant</u>

Considérant qu'aux termes de l'article 4 de la Convention belgo-luxembourgeoise contre les doubles impositions, paragraphe 1er, « au sens de la présente Convention, l'expression « résident(e) d'un Etat contractant » désigne toute personne qui, en vertu de la législation dudit Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue ; que si, en droit interne, les dispositions du paragraphe 14 StAnpG sus relevées s'appliquent également à l'endroit de l'époux ou de l'épouse d'un agent de l'Etat en mission étrangère, à condition qu'ils ne vivent pas en fait séparés, et à l'endroit des enfants mineurs d'un agent de l'Etat en mission étrangère, pourvu qu'ils fassent partie du même ménage, il n'en reste pas moins, tout d'abord que le réclamant et sa partenaire n'ont pas contracté mariage et que partant la mesure du paragraphe 14 StAnpG ne leur est pas immédiatement applicable, ensuite, qu'en vertu des dispositions du paragraphe 4 de la Convention, la partenaire est à considérer comme résidente de la Belgique ; qu'il s'ensuit que même à supposer que les liens d'un partenariat en due forme soient à assimiler à ceux d'un mariage, quod non, la dame BBB a, en vertu du principe de la primauté du droit international sur le droit interne, sa résidence fiscale en Belgique ;

<u>En ce qui concerne l'imposition collective</u>

Considérant qu'aux termes de l'article 3bis L.I.R. « sont imposés collectivement, sur demande conjointe et à condition d'avoir partagé pendant toute l'année d'imposition un domicile ou une résidence commun », entre autres « les partenaires résidents dont le partenariat a existé du début à la fin de l'année d'imposition » ;

Considérant qu'en l'espèce les conditions posées par l'article 3bis L.I.R. et notamment celle d'être tous les deux à considérer comme ayant leur résidence fiscale au Grand-Duché de Luxembourg, ne sont pas remplies dans le chef du réclamant et de sa partenaire ; qu'il s'en suit que le réclamant est imposable individuellement pour l'année d'imposition 2008 ;

<u>En ce qui concerne l'enfant commun</u>

Considérant que le boni pour l'enfant commun du réclamant et de sa partenaire a été octroyé, pour l'année litigieuse, à la mère de l'enfant ; que conformément à l'application simultanée des articles 122 et 123 L.I.R., l'enfant est donc censé avoir partagé un ménage commun avec sa mère, de sorte que le réclamant est à ranger en classe d'impôt 1, conformément aux dispositions de l'article 119 L.I.R. ; que c'est donc à tort que le bureau d'imposition l'a rangé en classe d'impôt 1A ;

Considérant que le réclamant a eu l'intention de faire valoir les frais de crèche de sa fille en tant que charges extraordinaires ; qu'afin d'y attirer l'attention du bureau d'imposition, il a coché, lors de l'établissement de sa déclaration fiscale, la case réservée à « l'abattement de revenu imposable du fait de charges extraordinaires qui sont inévitables et qui réduisent de façon considérable la faculté contributive », prévu par l'article 127 alinéa 1 L.I.R ; que cette démarche vaut en principe demande en octroi de « l'abattement forfaitaire pour frais de domesticité, frais d'aide et de soins en raison de l'état de dépendance ainsi que pour frais de garde d'enfants », prévu par le règlement grand-ducal du 19 décembre 2008, portant exécution de l'article 127 alinéa 6 L.I.R, le contribuable n'ayant, ni à qualifier, ni à anticiper l'effet des faits dont il espère un allègement d'impôt ; que néanmoins, la fille du réclamant étant censée avoir partagé un ménage commun avec sa mère durant l'année litigieuse, il y a partant lieu de ranger les frais exposés par le réclamant parmi les dépenses donnant lieu à un « abattement pour charges extraordinaires en raison des enfants ne faisant pas partie du ménage du contribuable et qui sont entretenus et éduqués principalement à sa charge » au sens de l'article 127bis L.I.R. ; qu'en l'espèce l'abattement à accorder s'élève à 3.480 euros ;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas autrement contestée ;

Considérant que le redressement de l'imposition sur le revenu de l'année 2008 fait l'objet de l'annexe qui constitue une partie intégrante de la présente décision ;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme,

réformant in pejus,

fixe l'impôt sur le revenu de l'année 2008 à ..... euros, y compris la contribution au fonds pour l'emploi,

renvoie au bureau d'imposition pour exécution. »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 27 juillet 2012, Monsieur AAA et Madame BBB ont fait introduire un recours tendant à la réformation de la décision directoriale précitée du 23 mai 2012.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu.

A titre liminaire, il y a lieu de relever que le délégué du gouvernement soulève le moyen de l'irrecevabilité du recours introduit par Madame BBB au motif que la réclamation du 6 novembre 2009 (lire du 1er février 2010) n'aurait été introduite que par Monsieur Monsieur AAA seul.

Monsieur AAA et Madame BBB se sont principalement rapportés à prudence de justice quant à cette question et, subsidiairement, ont sollicité la mise en cause de Madame BBB en qualité de partie intéressée.

Il échet de relever que la décision déférée a été adoptée par le directeur suite à l'introduction le 1er février 2010 par Monsieur AAA d'une réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2008, émis le 13 janvier 2010 à son égard. Il s'ensuit qu'étant le seul destinataire de la décision déférée, il est seul habilité à introduire un recours à son encontre. Par ailleurs, étant donné qu'aucune réclamation à l'encontre du directeur n'a été introduite par Madame BBB, le recours est partant irrecevable *omissio medio* pour autant qu'il a été introduit en son nom.

Il y a encore lieu de relever qu'aucune disposition de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives ne permet au tribunal de prononcer la mise en cause de Madame BBB , mise en cause qui ne serait de toute façon pas de nature à remédier au défaut de réclamation de cette dernière auprès du directeur de sorte qu'il y a lieu de faire droit au moyen du délégué du gouvernement et de prononcer l'irrecevabilité du recours pour autant qu'il est intenté au nom et pour le compte de Madame BBB . Pour le surplus, le recours en réformation ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, il est à déclarer recevable.

Le demandeur expose qu'il aurait travaillé au sein du ministère des Affaires Etrangères (« MAE »), comme employé détaché à Bruxelles à temps plein depuis septembre 2003, sans bénéficier du statut diplomatique. Il explique, ainsi, que du mois de septembre 2003 au mois de septembre 2005 il aurait été employé dans le cadre la Présidence du Luxembourg au Conseil de l'Union Européenne en 2005 ; du mois de décembre 2005 au mois de décembre 2010, il aurait été employé en tant qu'expert national détaché du MAE auprès de la Commission européenne ; du mois de janvier 2011 au mois de novembre 2011 il aurait été employé en tant que remplaçant temporaire à l'ambassade du Luxembourg auprès de l'Union Européenne et depuis, à la représentation permanente à Bruxelles.

Il rapporte avoir souscrit avec Madame BBB au mois de mai 2006 un pacte civil de solidarité de droit français au Consulat Général de France à Bruxelles. Il explique qu'il demeurerait à Bruxelles de façon permanente avec Madame BBB depuis le mois de décembre 2005 et qu'y élevant leur fille née à Bruxelles au mois de mars 2007, ils se seraient tous les deux inscrits en tant que résidents auprès de leur commune de résidence en Belgique. Il ajoute que depuis l'année 2009 ils seraient propriétaires du logement où ils résideraient.

Il donne également à considérer que Madame BBB serait professionnellement active en Belgique. Quant à lui, il expose être fiscalement domicilié à Luxembourg avec sa fille dans la mesure où, habitant sous le même toit que son père, à Bruxelles, elle serait censée faire partie de son ménage en raison de l'application du § 14 *Steueranpassungsgesetz*, ci-après désigné par « StAnpG ».

Il fait valoir que l'administration du Personnel de l'Etat, ainsi que l'administration des Contributions Directes, lui auraient reconnu le statut de parent avec enfant à charge depuis l'année d'imposition 2007, en lui accordant, depuis la naissance de sa fille, d'une part, l'allocation de famille et, d'autre part, le classement sous la classe d'impôt 1A. Il ajoute que l'administration des Contributions Directes lui aurait même accordé un abattement forfaitaire pour partenaire à charge en 2007 ce qu'il estime valoir reconnaissance des effets juridiques de leur partenariat. Il rappelle ensuite que la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après « LIR », aurait été modifiée de sorte à permettre aux contribuables en partenariat de bénéficier, depuis l'année 2008, du régime d'imposition collective. Il indique avoir par conséquent sollicité le bénéfice de l'imposition collective dans la déclaration commune avec Madame BBB pour l'impôt sur le revenu de l'année 2008 qui leur aurait

néanmoins été refusé par bulletin d'imposition pour l'année d'imposition 2008, émis en date du 13 janvier 2010 de sorte à être seul imposable dans la catégorie 1A, au motif que l'« *imposition collective est seulement possible si les partenaires ont une résidence commune* » conformément à l'article 3 bis (1) de la LIR.

En droit, il reproche au directeur dans la décision déférée d'avoir confirmé le bulletin d'imposition pour l'année 2008 et de l'avoir réformé *in pejus,* en le classant dans la classe 1, au motif, d'une part, que le § 14 StAnpG ne s'appliquerait qu'à l'époux d'un agent en mission étrangère et que, même à supposer que les liens d'un partenariat seraient à assimiler à ceux d'un mariage, Madame BBB aurait sa résidence fiscale en Belgique, tandis qu'il aurait son domicile fiscal au Luxembourg, ce qui empêcherait une imposition commune et, d'autre part, que sa fille ne ferait pas partie de son ménage, mais serait censée avoir partagé un ménage commun avec sa mère à Bruxelles.

Quant à la question de l'imposition collective du demandeur et de Madame BBB

Le tribunal n'est pas tenu de suivre l'ordre dans lequel les moyens sont présentés par une partie demanderesse mais, dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, sinon de la logique inhérente aux éléments de fait et de droit touchés par les moyens soulevés, peut les traiter suivant un ordre différent[1].

Le demandeur reproche en substance au directeur d'avoir analysé sa situation fiscale et celle de Madame BBB à la lumière des dispositions de l'article 27 de la Convention entre le Luxembourg et la Belgique en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines questions en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune signée à Luxembourg le 17 septembre 1970, ci-après désignée par « la Convention belgo-luxembourgeoise », en ce qui le concerne, et de l'article 4 de ladite convention, en ce qui concerne sa partenaire, pour considérer, à tort, que cette dernière serait fiscalement résidente en Belgique et, dès lors, conclure de manière erronée à une imposition séparée des intéressés alors que ce serait en vertu de la fiction légale posée au § 14 StAnpG qu'il conviendrait d'analyser la situation. Il fait valoir que cette disposition serait conforme au prescrit de l'article 37 de la Convention de Vienne sur les relations diplomatiques et du Protocole de signature facultative concernant le règlement obligatoire des différends faits à Vienne, le 18 avril 1961 (approuvée par la loi du 17 juin 1966), ci-après désignée par la « Convention de Vienne », qui exempterait les agents diplomatiques et autres agents assimilés, ainsi que les membres de leur famille de la fiscalité dans l'Etat accréditaire. Il donne à considérer qu'en application du § 14 StAnpG, il serait réputé fiscalement résident au Luxembourg dès lors que l'objectif de cette disposition serait de soustraire les employés de l'Etat ou fonctionnaires détachés à l'étranger face du traitement fiscal du pays où ils effectuent leur mission. Il est d'avis que cette disposition primerait sur les dispositions de la Convention belgo-luxembourgeoise dès lors que celles-ci ne sauraient avoir pour effet d'augmenter son obligation fiscale ce qui serait le cas en l'espèce étant donné qu'il serait privé du bénéfice de l'imposition collective.

Le délégué du gouvernement estime en revanche en s'appuyant sur une jurisprudence du Conseil d'Etat[2] que les dispositions de la Convention belgo-luxembourgeoise primeraient celles du § 14 StAnpG dès lors qu'il serait admis que la fixation du domicile fiscal par une convention s'imposerait par rapport à celle opérée par le droit interne. Quant à l'application de

---

[1] trib. adm. 22 novembre 2001, n° 12921 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Procédure contentieuse, n° 392

[2] CE 28 juillet 1952 n° 4856 du rôle

la Convention de Vienne, si le délégué du gouvernement est certes d'avis que ses dispositions primeraient sur celles du § 14 StAnpG, il considère néanmoins en l'espèce que Madame BBB « *étant ressortissante belge* », elle aurait la qualité de résidente fiscale belge. Il en conclut que le directeur aurait correctement analysé la situation fiscale concernée en décidant que Madame BBB serait résidente fiscale belge.

Les parties étant en désaccord sur la prééminence des dispositions invoquées, à savoir, celles de la Convention belgo-luxembourgeoise, celles de la Convention de Vienne et celles du § 14 StAnpG, il appartient tout d'abord au tribunal de déterminer les dispositions applicables en l'espèce qui sont de nature à fixer le lieu de résidence fiscale du demandeur et de Madame BBB et d'en circonscrire leur champ d'application en vue de la résolution du litige.

Il y a lieu de constater que la présente affaire comporte, d'une part, une situation de conflit entre deux normes de droit international, à savoir entre la Convention belgo-luxembourgeoise et la Convention de Vienne donnant *prima facie* lieu à une décision incompatible et, d'autre part, une situation de conflit entre ces deux normes et une disposition de droit national, à savoir le §14 StAnpG.

Un traité international, incorporé dans la législation interne par une loi approbative, est une loi d'essence supérieure ayant une origine plus haute que la volonté d'un organe interne. Par voie de conséquence, en cas de conflit entre les dispositions d'un traité international et celles d'une loi nationale, même postérieure, la loi internationale doit prévaloir sur la loi nationale[3].

Partant, par application du principe selon lequel le traité régulièrement approuvé prime les lois internes, fussent-elles postérieures, il appartient au tribunal de déterminer, dans un premier temps, laquelle des deux normes internationales a vocation à s'appliquer au cas d'espèce afin de décider, le cas échéant, dans un deuxième temps, si le prescrit de la norme de droit national, à savoir, le § 14 StAnpG est compatible avec la norme de droit international applicable ainsi déterminée.

De manière générale, lorsque l'on cherche à déterminer les relations mutuelles entre normes de droit international, il convient d'interpréter ces normes conformément à la Convention de Vienne sur le droit des traités signée à Vienne le 23 mai 1969[4], en particulier les dispositions relatives à l'interprétation des traités visant le principe *« lex specialis derogat legi generali »*. Ce principe est une méthode ayant vocation à s'appliquer tant en droit interne qu'en droit international en vue de l'interprétation et de la résolution des conflits de normes, impliquant que dans l'hypothèse où deux normes ou plus traitent de la même matière, priorité devrait être donnée à la norme la plus spécifique.

Le champ d'application de la convention belgo-luxembourgeoise est délimité à l'article 2 qui dispose en son premier paragraphe que « *La présente Convention s'applique aux impôts sur le revenu et sur la fortune perçus pour le compte de chacun des Etats contractants, de ses subdivisions politiques et de ses collectivités locales, quel que soit le système de perception* ».

Le champ d'application de la Convention de Vienne est, quant à lui, circonscrit en son article 1er qui dispose comme suit :

---

[3] trib. adm. 25 juin 1997, n° 9799 et 9800 du rôle, c. par Cour Adm. du 11 décembre 1997, n° 9805C et 10191C du rôle, Pas. admn. 2012, V° Lois et Règlements, n° 21

[4] et approuvée par la loi du 4 avril 2003

« Aux fins de la présente Convention, les expressions suivantes s'entendent comme il est précisé ci-dessous:

a) l'expression « chef de mission » s'entend de la personne chargée par l'Etat accréditant d'agir en cette qualité;

b) l'expression « membres de la mission » s'entend du chef de la mission et des membres du personnel de la mission;

c) l'expression « membres du personnel de la mission » s'entend des membres du personnel diplomatique, du personnel administratif et technique et du personnel de service de la mission;

d) l'expression « membres du personnel diplomatique » s'entend des membres du personnel de la mission qui ont la qualité de diplomates;

e) l'expression « agent diplomatique » s'entend du chef de la mission ou d'un membre du personnel diplomatique de la mission;

f) l'expression « membres du personnel administratif et technique » s'entend des membres du personnel de la mission employés dans le service administratif et technique de la mission;

g) l'expression « membres du personnel de service » s'entend des membres du personnel de la mission employés au service domestique de la mission;

h) l'expression « domestique privé » s'entend des personnes employées au service domestique d'un membre de la mission, qui ne sont pas des employés de l'Etat accréditant;

i) l'expression « locaux de la mission » s'entend des bâtiments ou des parties de bâtiments et du terrain attenant qui, quel qu'en soit le propriétaire, sont utilisés aux fins de la mission, y compris la résidence du chef de la mission. ».

En l'espèce, il est constant pour n'être contesté par aucune partie que le demandeur bénéficie du statut de diplomate. Il s'ensuit qu'eu égard à la spécificité de la Convention de Vienne pour régler le régime juridique (et fiscal) des membres du personnel diplomatique, lequel a vocation à régler la situation du demandeur eu égard à la particularité du lien juridique qui l'unit à l'Etat luxembourgeois le faisant relever du champ d'application de ladite convention dès lors qu'il peut être qualifié d'« *agent diplomatique*» au sens de l'article premier e) de celle-ci, les dispositions de la Convention de Vienne ont, par application du principe rappelé ci-avant *« lex specialis derogat legi generali* », prééminence sur les dispositions de la Convention belgo-luxembourgeoise lesquelles sont, par conséquent à écarter.

Il découle des développements qui précèdent que le moyen du délégué du gouvernement tiré de l'application des dispositions de la Convention belgo-luxembourgeoise est à rejeter pour manquer de fondement.

Le tribunal venant, dans un premier temps, de déterminer que la Convention de Vienne a vocation à s'appliquer au cas d'espèce, il s'ensuit que le domicile fiscal de Madame BBB est à déterminer selon les dispositions de ladite convention.

Par ailleurs, il appartient au tribunal d'examiner, dans un deuxième temps, le contenu des dispositions de ladite convention afin de déterminer si le prescrit de la norme de droit national, à savoir le § 14 StAnpG est compatible avec cette norme de droit international.

En sa qualité d'agent diplomatique, le demandeur rentre dans les prévisions de l'article 37 paragraphe 1 qui dispose que : « *Les membres de la famille de l'agent diplomatique qui font partie de son ménage bénéficient des privilèges et immunités mentionnés dans les articles 29 à 36, pourvu qu'ils ne soient pas ressortissants de l'Etat accréditaire* ».

Quant aux « *privilèges et immunités mentionnées dans les articles 29 à 35* », il y a lieu d'avoir, en particulier, égard à l'article 34 qui dispose que : « *L'agent diplomatique est exempt de tous impôts et taxes, personnels ou réels, nationaux, régionaux ou communaux, à l'exception de :*

a) des impôts indirects d'une nature telle qu'ils sont normalement incorporés dans le prix des marchandises ou des services ;

b) des impôts et taxes sur les biens immeubles privés situés sur le territoire de l'Etat accréditaire, à moins que l'agent diplomatique ne les possède pour le compte de l'Etat accréditant, aux fins de la mission ;

c) des droits de succession perçus par l'Etat accréditaire, sous réserve des dispositions du paragraphe 4 de l'article 39 ;

d) des impôts et taxes sur les revenus privés qui ont leur source dans l'Etat accréditaire et des impôts sur le capital prélevés sur les investissements effectués dans des entreprises commerciales situées dans l'Etat accréditaire ;

e) des impôts et taxes perçus en rémunération de services particuliers rendus ;

f) des droits d'enregistrement, de greffe, d'hypothèque et de timbre en ce qui concerne les biens immobiliers, sous réserve des dispositions de l'article 23 ».

Ainsi, suivant le régime établi à l'article 37 précité à lire en combinaison avec l'article 34, les membres de la famille de l'agent diplomatique qui font partie du ménage bénéficient des privilèges et immunités sus-visés à la seule condition qu'ils ne soient pas ressortissants de l'Etat accréditaire.

Il s'ensuit qu'en l'espèce, aux termes de l'article 37 paragraphe 1 précité, le demandeur, en sa qualité d'agent diplomatique détaché auprès des services de la Commission européenne, est exempté des impôts et taxes, personnels ou réels, nationaux, régionaux ou communaux de droit belge. Quant à Madame BBB , en sa qualité de membre de la famille du demandeur, elle n'est exemptée des impôts et taxes, personnels ou réels, nationaux, régionaux ou communaux de droit belge que sous réserve de ne pas être ressortissante de l'Etat accréditaire. Force est au tribunal de constater que Madame BBB , ressortissant française n'est, par définition, pas ressortissante de l'Etat belge, Etat accréditaire, contrairement aux affirmations du délégué du gouvernement, ainsi la condition imposée par l'article 37 paragraphe 1 précité est remplie dans son chef de sorte à pouvoir bénéficier de l'exemption des impôts et taxes en Belgique. *A contrario*, il y a lieu de relever que la circonstance de la résidence permanente de Madame BBB dans l'Etat accréditaire est sans incidence en l'espèce dès lors que cette seconde condition est imposée dans le seul chef des membres du personnel administratif et technique de la mission, ainsi que les membres de leurs familles qui font partie de leurs ménages respectifs visés à l'article 37 paragraphe 2 précité et non dans le chef des membres de la famille de l'agent diplomatique qui font partie du ménage, tel que cela est cas de Madame BBB .

Le demandeur se prévalant encore de l'application en l'espèce des dispositions du §14 StAnpG, il appartient au tribunal, à ce stade, de vérifier la compatibilité dudit paragraphe avec le contenu de l'article 37 de la Convention de Vienne amplement circonscrit ci-dessus.

Le demandeur s'emparant du § 14 estime que ce serait à tort que le directeur l'aurait interprété en ce sens qu'il exigerait, pour l'époux d'un agent de l'Etat en mission étrangère, de résider au Luxembourg pour pouvoir être considéré comme résident fiscal. Il donne, en effet à considérer qu'une telle interprétation serait dénuée de sens, dès lors que l'époux demeurant habituellement au Luxembourg y serait de toute façon considéré comme résident, ce qui

n'aurait pas besoin d'être prévu par le texte. Il en conclut que cette disposition ne pourrait que prévoir le cas où l'époux de l'agent détaché résiderait avec lui à l'endroit de son détachement.

Il fait encore valoir que si le § 14, alinéa 2, StAnpG viserait uniquement les époux des employés détachés, comme devant également être considérés comme résidents fiscaux luxembourgeois, les partenaires au sens de l'article 2 de la loi du 9 juillet 2004 relative aux effets légaux de certains partenariats, ainsi que la personne liée par un partenariat de droit étranger enregistré dans un pays étranger, seraient implicitement aussi visés par ce texte. Il s'appuie pour étayer son affirmation sur la circonstance que la loi du 21 décembre 2007[5], qui a introduit la définition de « *partenaires* » dans la LIR, aurait également modifié le § 10 StAnpG relatif aux « *Angehörige* » en y insérant au point 2 visant l'époux, le point 2a relatif au partenaire.

Il donne encore à considérer que selon le commentaire des articles du projet de la loi du 21 décembre 2007, le § 10 StAnpG ainsi modifié viserait à définir, pour tous les impôts directs dont l'exécution est régie par cette loi, la notion de partenaire et de faire rentrer cette notion dans le cercle des proches parents de sorte que la référence à l'époux dans le StAnpG devrait s'étendre de façon généralisée aux partenaires, même si cela ne serait pas précisé dans chaque disposition.

Il invoque encore l'article 3bis de la LIR qui rendrait applicables au cas d'imposition collective des partenaires pratiquement tous les articles de la LIR relatifs à l'imposition collective des époux. Il donne à considérer qu'il ressortirait du commentaire des articles du projet de loi relatif à la loi du 21 décembre 2007, qui a introduit l'article *3bis* LIR, que l'imposition collective pour les personnes liées par un contrat de partenariat résulterait d'un accord de coalition selon lequel : « (...) *le Gouvernement, ... étudiera la possibilité d'ajuster le régime fiscal des couples tombant sous le régime du partenariat.* » et que dans son discours du 9 mai 2007 sur l'état de la nation, le Premier Ministre aurait précisé l'intention du Gouvernement d'étendre le régime d'imposition collective applicable aux époux aux partenaires : « *Fest steet awer elo schon datt den direkte Steierregime vun den Bestuetenen op Leit déi am Partenariat zesummenliewen ausgedehnt gett* ». Il en conclut que le projet de loi prévoirait donc, en conformité avec cette prise de position, l'imposition collective des contribuables liés par un partenariat de droit luxembourgeois ou étranger. Il donne encore à considérer qu'il serait précisé dans le commentaire de l'article 1er de cette loi que l'article 3bis, (2), LIR rend généralement applicable aux partenaires imposables collectivement les dispositions applicables en cas d'imposition collective des époux, sauf quelques exceptions explicitement énumérées. Il indique qu'en pratique, toutes les références à l'article 3 LIR de

---

[5] loi du 21 décembre 2007

1. portant modification

– de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu;

– de la loi modifiée du 1er mars 1952 modifiant certaines dispositions relatives aux impôts directs;

– de la loi modifiée du 30 juin 1976 portant 1. création d'un fonds pour l'emploi; 2. réglementation de l'octroi des indemnités de chômage complet;

– de la loi modifiée d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934;

2. portant introduction de la loi concernant le boni pour enfant;

3. portant modification de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée;

4. portant modification de la loi modifiée du 4 avril 1924 portant création de chambres professionnelles à base élective;

5. portant modification de l'arrêté grand-ducal modifié du 8 octobre 1945 portant réorganisation du statut de la Chambre des Artisans.

ces dispositions seraient donc à comprendre comme constituant une référence à l'article 3bis LIR en cas d'imposition collective des partenaires. Il en déduit que la *ratio legis* de ces dispositions serait d'assimiler les partenaires ayant opté pour l'imposition collective de façon systématique aux époux imposés collectivement et en conclut en l'espèce que conformément au § 14 StAnpG, implicitement modifié suite à l'entrée en vigueur de la loi du 21 décembre 2007, Madame BBB et lui-même auraient donc dû être imposés collectivement.

A titre subsidiaire, il sollicite du tribunal, dans l'éventualité où ce dernier devrait estimer devoir faire une application littérale du § 14 StAnpG qui ne serait pas de nature à lui permettre d'étendre aux partenaires le traitement réservé aux époux, de surseoir à statuer et de saisir la Cour constitutionnelle d'une question tendant à vérifier la compatibilité du § 14 StAnpG avec l'article 10bis, alinéa 1, de la Constitution.

Le délégué du gouvernement rétorque que le § 14 (2) StAnpG ne viserait que les agents publics luxembourgeois, y compris leurs conjoints et enfants qui au moment de leur départ à l'étranger auraient tous eu leur résidence fiscale à Luxembourg de sorte à prolonger fictivement « *leur « ancienne » résidence fiscale* ». Il ajoute que ledit paragraphe ne viserait pas les résidents de l'Etat étranger qui auraient épousé à l'étranger un agent public luxembourgeois, et qui n'auraient jamais eu auparavant la qualité de résident fiscal luxembourgeois ni aucun autre lien avec le Luxembourg. Il précise que la situation fiscale de ces conjoints serait et resterait gouvernée par la loi fiscale de leur Etat de résidence, et que le seul fait de conclure un mariage ou un partenariat avec un agent public luxembourgeois bénéficiant de la fiction du § 14 (2) StAnpG, ne changerait rien à cette réalité. Il donne à considérer que lesdits résidents de l'Etat étranger ne sauraient bénéficier de la sorte de la fiction du § 14 (2) StAnpG , à savoir la continuation d'une résidence fiscale qu'ils n'auraient jamais eue auparavant. Il en conclut que les conditions posées par l'article 3bis L.I.R. et notamment celle selon laquelle les deux conjoints devraient être considérés comme ayant eu leur résidence fiscale au Grand-Duché de Luxembourg, ne seraient pas remplies dès lors qu'il aurait été démontré que Madame BBB serait résidente fiscale en Belgique et que le demandeur resterait fictivement résident luxembourgeois par application du § 14 (2) StAnpG. Il souligne encore qu'en l'absence du régime de la fiction du domicile fiscal prévue par le droit interne, le demandeur serait à considérer comme résident fiscal de la Belgique et non imposable au Luxembourg de sorte qu'en l'espèce, en application du régime de cette fiction légale, il est serait imposable individuellement pour l'année d'imposition 2008 et que le bénéfice de l'imposition collective au titre de l'article 3bis ne lui saurait être accordé ni à Madame BBB .

Le tribunal constate que les parties sont en désaccord quant à l'interprétation à donner à ce paragraphe. Le demandeur estime que le libellé du texte aurait vocation à viser tant des conjoints, mariés ou en partenariat, qui auraient partagé le domicile conjugal au Luxembourg avant le détachement de l'un d'entre eux à l'étranger que des conjoints, mariés ou en partenariat, qui n'auraient partagé le domicile conjugal que postérieurement au détachement de l'un d'entre eux à l'étranger. Le délégué du gouvernement est d'avis que seule la première branche de l'alternative est reflétée dans le § 14 StAnpG.

Il échet de rappeler que le § 14 StAnpG dispose que *« Auslandsbeamte werden im Sinn des Einkommenssteuergesetzes und des Vermögenssteuergesetzes wie Personen behandelt, die ihren gewöhnlichen Aufenthalt an dem Ort haben, an dem sich die inländische öffentliche Kasse befindet, die die Dienstbezüge des Auslandsbeamten zu zahlen hat. Das gleiche gilt für die Ehefrau eines Auslandsbeamten, sofern sie nicht von dem Ehemann dauernd getrennt lebt, und für minderjährige Kinder eines Auslandsbeamten, die zu seinem Haushalt gehören. Als Auslandsbeamte im Sinn der Steuergesetze gelten: unmittelbare und mittelbare Beamte des*

Luxemburger Staates und Angehörige der luxemburgischen Armee, die ihren Dienstort im Ausland haben. Wahlkonsuln gelten nicht als Beamte im Sinn dieser Vorschrift ».

Il s'ensuit que selon les termes de ce paragraphe, les agents d'Etat qui sont détachés pour l'exercice de leur fonction dans un Etat étranger sont réputés avoir leur résidence habituelle au titre de l'impôt sur leur revenu et sur la fortune dans le pays dans lequel est située la caisse officielle de laquelle provient leur rémunération. Par extension, ledit paragraphe s'étend également à l'épouse (« *Ehefrau* ») d'un agent de l'Etat dans la mesure où elle n'a pas été séparée de son époux ainsi qu'aux enfants mineurs dudit agent faisant partie du ménage.

Force est au tribunal de constater que ces dispositions rattachant le régime fiscal de l'épouse et des enfants mineurs faisant partie du ménage à celui de l'agent de l'Etat détaché à l'étranger correspondent au régime prévu pour membres de la famille de l'agent diplomatique tel que prescrit à l'article 37 paragraphe 1 de la Convention de Vienne amplement circonscrit plus en avant par le tribunal. Il s'ensuit que le § 14 StAnpG qui assimile le régime fiscal de l'agent de l'Etat détaché à celui pour membres de la famille de l'agent diplomatique tel que prescrit à l'article 37 paragraphe 1 de la Convention de Vienne est *prima facie* conforme au régime établi par cet article.

Il demeure encore au tribunal de circonscrire le champ d'application *ratione materiae* et *rationae temporis* du § 14 StAnpG.

Quant au champ d'application *ratione materiae* du §14 StAnpG, s'il est certes vrai que les termes indiquent clairement l'épouse (« *Ehefrau* ») d'un agent de l'Etat et les enfants mineurs faisant partie du ménage, il convient de replacer cette terminologie dans le contexte historico-politique de l'origine de ce texte d'origine allemande, faisant partie de *l'Abgabenordnung,* reflétant la structure de la cellule familiale après la deuxième guerre mondiale dans laquelle il était d'usage que ce soit l'époux et non l'épouse qui fasse l'objet d'un détachement professionnel. Il s'ensuit que malgré l'utilisation du terme l'épouse (« *Ehefrau* »), il y a lieu d'interpréter actuellement ce terme comme se rapportant au conjoint indépendamment de son sexe.

Par ailleurs, c'est à juste titre que le demandeur a fait valoir que la loi du 21 décembre 2007 précitée ayant introduit, en tant que « *Angehörige* » la définition de « *partenaires* » au § 10 point 2a. StAnpG de sorte qu'il y a lieu d'interpréter le § 14 StAnpG comme visant également le partenaire au sens de l'article 2 de la loi du 9 juillet 2004 relative aux effets légaux de certains partenariats, ainsi que la personne liée par un partenariat de droit étranger enregistré dans un pays étranger. Le texte dudit article se lit comme suit : « *(1) Angehörige im Sinn der Steuergesetze sind die folgenden Personen*

1. *der Verlobte;*
2. *der Ehegatte, auch wenn die Ehe nicht mehr besteht;*

2 a. le partenaire. Par partenaire, il y a lieu de comprendre le partenaire au sens de l'article 2 de la loi du 9 juillet 2004 relative aux effets légaux de certains partenariats, ainsi que la personne liée par un partenariat de droit étranger enregistré dans un pays étranger;

3. *Verwandte in gerader Linie und Verwandte zweiten und dritten Grades in der Seitenlinie, und zwar auch, wenn die Verwandtschaft auf einer unehelichen Geburt beruht*
4. *Verschwägerte in gerader Linie und Verschwägerte zweiten Grades in der Seitenlinie. Das gilt auch,*

a) wenn die Ehe, die die Schwägerschaft begründet hat, nicht mehr besteht (für nichtig erklärt oder aufgelöst worden ist);

b) wenn die Schwägerschaft auf einer unehelichen Geburt beruht;
5. *durch Annahme an Kindes Statt in gerader Linie Verbundene;*
6. *Pflegeeltern und Pflegekinder.* »

Il s'ensuit qu'en l'espèce, le demandeur, agent d'Etat détaché en Belgique et Madame BBB , étant unis par un lien de partenariat de droit français enregistré en France tombent dans le champ d'application *ratione materiae* du § 14 StAnpG.

Quant au champ d'application *ratione temporis* du §14 StAnpG, force est au tribunal de constater que le libellé du texte dudit paragraphe n'assortit pas le bénéficie du rattachement de la résidence fiscale dans le pays dans lequel est située la caisse officielle de laquelle provient la rémunération de l'agent d'Etat détaché pour l'exercice de ses fonctions dans un Etat étranger, à une condition temporelle. En effet, le texte ne prévoit pas, contrairement aux affirmations non autrement étayées du délégué du gouvernement que pour pouvoir bénéficier du principe de rattachement de résidence sus-visé, il incomberait aux époux ou partenaires d'avoir résidé sur le territoire luxembourgeois préalablement au détachement. A suivre ce raisonnement qui consisterait à ajouter une condition temporelle au § 14 StAnpG qui en est dépourvue, les enfants mineurs nés postérieurement au détachement de l'agent de l'Etat ne pourraient non plus pas être pris en compte dans l'établissement du ménage et partant dans la fixation de la classe d'impôt, ce qui ne saurait être la *ratio legis* du § 14 StAnpG.

Il s'ensuit qu'en l'espèce, le demandeur et Madame BBB peuvent se prévaloir du prescrit du § 14 StAnpG et bénéficier de l'imposition collective prévue à l'article 3bis LIR de sorte que la décision déférée est à réformer en ce sens. Force est partant au tribunal de constater quant à la compatibilité du § 14 StAnpG aux dispositions de la Convention de Vienne que le tribunal est amener à contrôler que par l'effet de l'assimilation du régime fiscal de l'agent de l'Etat détaché à celui de l'agent diplomatique tel que prescrit à l'article 37 paragraphe 1 de la Convention de Vienne, la circonstance que Madame BBB est résidente permanente de l'Etat accréditaire est sans incidence étant donné que le tribunal a retenu plus en avant l'absence d'incidence de la résidence permanente dans l'Etat accréditaire des membres de la famille de l'agent diplomatique sur le bénéfice des privilèges et immunités.

Quant à la question de la détermination de la classe d'impôt du demandeur

Le demandeur critique encore la décision déférée en ce qu'elle l'aurait rangé dans la mauvaise classe d'impôt.

Etant donné que le tribunal vient de retenir plus en avant que le demandeur et Madame BBB peuvent se prévaloir du bénéficie de l'imposition collective il s'ensuit qu'ils sont à ranger en classe d'impôt 2 et par application du § 14 StAnpG, l'enfant commun est également à prendre en considération dans le cadre de l'imposition des revenus du demandeur au motif qu'il résulte des pièces versées que CCC fait partie du ménage du demandeur.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent sans qu'il n'y ait lieu d'examiner les autres moyens soulevés que la décision déférée encourt la réformation.

Force est de constater que la partie demanderesse ne justifie ni la nature ni les motifs de sa demande d'allocation d'une indemnité de procédure de 1.000 euros. Or, une demande d'allocation d'une indemnité de procédure qui omet de spécifier concrètement la nature des sommes exposées non comprises dans les dépens et qui ne précise pas concrètement en quoi il

serait inéquitable de laisser des frais non répétibles à charge de la partie gagnante est à rejeter, la simple référence à l'article de loi applicable n'étant pas suffisante à cet égard[6].

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare le recours en réformation irrecevable en ce qu'il a été introduit par Madame BBB ;

pour le surplus, reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le dit justifié, partant par réformation dit que Monsieur AAA et Madame BBB sont à imposer collectivement dans la classe d'impôt 2 en ce qui concerne l'année fiscale 2008 et que l'enfant CCC est à prendre en considération dans le cadre de l'imposition du couple ;

renvoie le dossier en prosécution de cause au directeur de l'administration des contributions directes ;

rejette la demande tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure formulée par la partie demanderesse ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par:

Françoise Eberhard, vice-président,
Anne Gosset, premier juge,
Olivier Poos, attaché de justice,

et lu à l'audience publique du 9 décembre 2013 par le vice-président, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill s. Françoise Eberhard

[6] voir Cour adm. 1er juillet 1997, n° 9891C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Procédure contentieuse, Frais, n°881